

Zakelijke winstverdeling sluit niet uit dat winstaandeel buitenlandse partner gedeeltelijk wordt behaald met hulp van binnenlandse partner in diens hoedanigheid van vaste vertegenwoordiger

Instantie	Hoge Raad, 19-07-2019 nr. 18/03647
Zaaknummer(s)	18/03647
Datum uitspraak	19-07-2019
Belastingjaar/tijdvak	2003-2006
Rubriek	Internationaal en Europees
Wetsartikelen	Wet IB 2001 - art. 7.2, Verdrag Nederland-België - art. 6, Verdrag Nederland-België - art. 7, Verdrag Nederland-België - art. 11
ECLI	ECLI:NL:HR:2019:1229
Brondocumenten	Hoge Raad 19 juli 2019, nr. 18/03647, Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 18/03647
Formele relaties	In cassatie op : ECLI:NL:GHAMS:2018:2438
Auteur	mr. R.A. Bosman
NTFR	2019/1951
Datum publicatie NTFR	01-08-2019

Samenvatting

Tweede cassatieronde, na HR 14 april 2017, nr. 15/02201, NTFR 2017/1093.

Belanghebbende, woonachtig in België, heeft samen met zijn in Nederland wonende zakenpartner (als bedrijvendokters) een aantal transacties met betrekking tot de aan- en verkoop c.q. herstructurering van Nederlandse bedrijven verricht. Na onderzoek door de FIOD zijn onder meer de onderhavige belastingaanslagen aan belanghebbende opgelegd waartegen door hem rechtsmiddelen zijn aangewend. Na verwijzing door de Hoge Raad in het arrest van 14 april 2017, heeft Hof Amsterdam onbestreden vastgesteld dat de tussen belanghebbende en zijn in Nederland woonachtige zakenpartner A overeengekomen winstverdeling van 50% zakelijk is. Verder is het hof ervan uitgegaan dat belanghebbende in de persoon van A beschikte over een vaste vertegenwoordiger in Nederland. Het hof is voorts – in afwijking van het standpunt van belanghebbende – ervan uitgegaan dat een zakelijke winstverdeling in een samenwerkingsverband zoals hier aan de orde niet uitsluit dat een deel van de winst van een van de partners wordt behaald met behulp van een vaste inrichting die geacht wordt te bestaan wegens de werkzaamheden die de andere partner verricht als vaste vertegenwoordiger als bedoeld in art. 5, par. 5, Verdrag Nederland-België. Dit oordeel wordt door belanghebbende in cassatie aangevochten, echter vergeefs. Art. 7 Verdrag laat de door het hof bedoelde winsttoerekening volgens de Hoge Raad namelijk toe. Het Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments doet hieraan niet af. Hetzelfde geldt voor par. 5.3 van het besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ 2010/457M, Stcrt. 2011, 1375. Uit par. 1.2 van dat besluit volgt dat met het besluit niet is beoogd af te wijken van het PE Report 2010. Het hof heeft verder geoordeeld dat de inspecteur zich in redelijkheid op het standpunt heeft kunnen stellen dat de winst van belanghebbende voor de helft is behaald met behulp van A als vaste vertegenwoordiger. Dat oordeel is volgens de Hoge Raad cassatieproof, mede gelet op de omstandigheid dat in deze zaak de zogenoemde omkering van de bewijslast van toepassing is.

(Cassatieberoep ongegrond.)

Feiten

3.1.1. Het Hof heeft in cassatie onbestreden vastgesteld dat de tussen belanghebbende en zijn in

Nederland woonachtige zakenpartner (A) (hierna: A) overeengekomen winstverdeling zakelijk is. Volgens die winstverdeling is ieder gerechtigd tot 50 procent van de met hun samenwerkingsverband gerealiseerde winst uit onderneming.

3.1.2. Het Hof heeft verder tot uitgangspunt genomen dat belanghebbende – die in België woont – in de persoon van A beschikte over een vaste vertegenwoordiger in Nederland, als bedoeld in artikel 7.2, lid 2, aanhef en letter a, Wet IB 2001, en artikel 5, paragraaf 5, van het Belastingverdrag Nederland – België van 5 juni 2001 (hierna: het Verdrag).

Geschil

3.1.3. Belanghebbende heeft voor het Hof het standpunt ingenomen dat verdeling van winst op zakelijke basis tussen belanghebbende en A uitsluit dat voor de toepassing van artikel 7 van het Verdrag enig deel van het door hem genoten winstaandeel kan worden toegerekend aan een vaste inrichting in Nederland, waar die inrichting geacht wordt te bestaan wegens de werkzaamheden die door A als zijn vaste vertegenwoordiger worden verricht in Nederland.

Rechtsoverwegingen

3.1.4. Het Hof heeft dit standpunt van belanghebbende verworpen. Bij dit oordeel is het Hof ervan uitgegaan dat een zakelijke winstverdeling in een samenwerkingsverband zoals dat van belanghebbende en A niet uitsluit dat een deel van de winst van een van de partners wordt behaald met behulp van een vaste inrichting die geacht wordt te bestaan wegens de werkzaamheden die de andere partner verricht als vaste vertegenwoordiger als bedoeld in artikel 5, paragraaf 5, van het Verdrag.

3.2.1. De middelen 1, 2 en 4 kunnen niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu de middelen niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

3.2.2. Middel 3 richt zich tevergeefs tegen het hiervoor in 3.1.4 weergegeven uitgangspunt. Artikel 7 van het Verdrag laat de in 3.1.4 bedoelde winsttoerekening toe. Het in middel 3 vermelde Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (zoals gepubliceerd in juli 2008 en aangepast in 2010; hierna: het PE Report 2010) doet hieraan niet af. Hetzelfde geldt voor paragraaf 5.3 van het Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ 2010/457M, Stcrt. 2011, 1375. Uit paragraaf 1.2 van dat besluit volgt dat met het Besluit niet is beoogd af te wijken van het PE Report 2010.

3.2.3. Het Hof heeft, voortbouwend op zijn hiervoor in 3.1.4 bedoelde uitgangspunt, geoordeeld dat de Inspecteur zich in redelijkheid op het standpunt heeft kunnen stellen dat de winst van belanghebbende voor de helft is behaald met behulp van A als vaste vertegenwoordiger. Dat oordeel geeft, gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige door de Hoge Raad in de cassatieprocedure niet op juistheid worden onderzocht. Dat oordeel behoeft, mede gelet op de omstandigheid dat in deze zaak de zogenoemde omkering van de bewijslast van toepassing is, ook geen nadere motivering.

3.2.4. Middel 3 faalt.

Commentaar

Met dit arrest komt er een einde aan een slepende procedure waarover de Hoge Raad zich nu voor de tweede maal heeft gebogen. Dit arrest betreft het cassatieberoep tegen de verwijzingsuitspraak van Hof Amsterdam (12 juli 2018, nrs. 17/00407 t/m 17/00410, NTFR 2018/2838, met commentaar van Van Dun). In deze procedure hebben Rechtbank Den Haag (31 januari 2012, nr. 08.5802, ECLI:NL:RBSGR:2012:19897), Hof Den Haag (1 april 2015, nrs. 12/00256 t/m 12/00259, ECLI:NL:GHDHA:2015:3984) en de Hoge Raad (14 april 2017, nr. 15/02203, NTFR 2017/1052, met commentaar van Kerckhoffs) zich eerder al over diverse geschilpunten uitgesproken. Het ging

daarbij met name om de fiscaalrechtelijke kwalificatie van de door belanghebbende verrichte werkzaamheden, de vraag of er een vaste vertegenwoordiger in Nederland aanwezig was, en de omvang van de resultaten van de onderneming van belanghebbende die aan de eventuele vaste vertegenwoordiger kunnen worden toegerekend.

Volgens de Hoge Raad in zijn arrest van 14 april 2017 genoot belanghebbende winst uit onderneming, en stond het feit dat de onderneming door de twee partners, belanghebbende en A, voor gezamenlijke rekening met een 50/50-winstverdeling werd gedreven, er niet aan in de weg dat A gezien moest worden als vaste vertegenwoordiger van belanghebbende, nu hij mede optrad als gevolmachtigde van belanghebbende. De Hoge Raad meende echter dat op grond van art. 7 Verdrag Nederland-België niet de gehele winst van belanghebbende (d.w.z. het 50%-aandeel in het samenwerkingsverband) aan de Nederlandse vaste vertegenwoordiger (A) kon worden toegerekend, zoals Hof Den Haag had geoordeeld. Om de juiste winsttoerekening vast te stellen werd de zaak terugverwezen naar Hof Amsterdam. Belanghebbende verdedigde het standpunt dat geen enkele winst aan de vaste vertegenwoordiger kon worden toegerekend. Hof Amsterdam overwoog in zijn verwijzingsuitspraak van 12 juli 2018 dat een zakelijke winstverdeling tussen de partners, in casu 50/50, niet uitsluit dat een deel van de winst van een van de partners moet worden toegerekend aan het optreden door de ene partner (A) in zijn hoedanigheid van vaste vertegenwoordiger van de andere partner (belanghebbende). Het hof achtte het daarbij redelijk de helft van het door belanghebbende behaalde resultaat aan de vaste vertegenwoordiger toe te rekenen, zoals voorgesteld door de inspecteur. De Hoge Raad schaart zich in cassatie achter deze benadering. Het gevolg hiervan is dat de winst van belanghebbende (50% in het samenwerkingsverband) voor 50% wordt toegerekend aan de Nederlandse vaste vertegenwoordiger (A), zodat per saldo uiteindelijk 75% van de winst van het samenwerkingsverband in Nederland is belast (het 50%-winstaandeel rechtsreeks genoten door A en de helft van het winstaandeel van belanghebbende dat toerekenbaar is aan A in zijn hoedanigheid van vaste vertegenwoordiger).

In de tweede cassatieronde had belanghebbende aangevoerd dat de toerekening van 'extra' winst aan de Nederlandse vaste vertegenwoordiger niet in overeenstemming is met de door de OESO voorgestane winsttoerekening aan 'agency PE's' en het besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ 2010/457M, Stcrt. 2011, 1375 (het 'Besluit Winstallocatie'), nu de beloning van de vaste vertegenwoordiger (de Nederlandse zakenpartner) in dit geval reeds at arm's length was. Ter onderbouwing van dit standpunt verwees belanghebbende naar het 'Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments' van de OESO uit 2010 (het 'PE Report 2010'), in het bijzonder par. 234 daaruit, geciteerd in het commentaar van Van Dun in NTFR 2018/2839. In deze passage wijst de OESO erop dat de winst van de vaste vertegenwoordiger (in casu A) bestaat uit de als vertegenwoordiger behaalde resultaten minus een zakelijke vergoeding die aan de eigen onderneming van de vaste vertegenwoordiger toekomt (voor de diensten verricht aan belanghebbende). Verder wijst de OESO erop dat de vraag of er dan enige winst overblijft die aan de vaste vertegenwoordiger toerekenbaar is, afhangt van de feiten en omstandigheden (waaronder de functies, activa en risico's van de vaste vertegenwoordiger). In par. 5.3 van het Besluit Winstallocatie verdedigt de staatssecretaris, onder verwijzing naar het PE Report 2010, de zienswijze dat er, gelet op het uitgangspunt dat de vertegenwoordiger in de uitoefening van zijn eigen onderneming at arm's length beloond dient te worden, normaliter geen aanleiding bestaat om daarnaast winst toe te rekenen aan een eventueel te constateren vaste vertegenwoordiger van de buitenlandse opdrachtgever. Volgens de Hoge Raad stond art. 7 Verdrag Nederland-België echter niet in de weg aan de winstallocatie zoals die door het hof was geaccepteerd. Daarmee wijst de Hoge Raad, in navolging van het hof, de visie af dat de aan de vaste vertegenwoordiger toerekenbare winst altijd nihil zou moeten bedragen indien sprake is van een overigens zakelijke winstverdeling. Het hof was er eerder van uitgegaan dat de aan de vaste vertegenwoordiger toekomende winst, dat wil zeggen 50% van de winst van belanghebbende, het nettoresultaat is van de vaste vertegenwoordiger, dus na aftrek van de door de vaste vertegenwoordiger verschuldigde zakelijke vergoeding aan de onderneming van A. Belanghebbende heeft voor het hof onvoldoende

feiten en omstandigheden aangevoerd ter onderbouwing van een lagere winsttoerekening, waardoor de schatting van de inspecteur overeind bleef. In cassatie konden de feiten uiteraard niet meer ter discussie worden gesteld, mede gelet op de in deze zaak geldende omkering van de bewijslast. Uiteindelijk bevestigt het arrest van de Hoge Raad dat de winsttoerekening aan de vaste vertegenwoordiger afhangt van de feiten en omstandigheden van het concrete geval, waarbij het nog steeds denkbaar is dat de winst van de vaste vertegenwoordiger per saldo nihil is indien dat bijvoorbeeld volgt uit een functionele analyse. Daarmee onderstreept dit arrest het belang van een deugdelijke transferpricing-analyse als het gaat om winsttoerekening aan een vaste vertegenwoordiger.

[1]Mr. dr. R.A. Bosman is werkzaam bij Loyens & Loeff en is docent internationaal en Europees belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

Datum: 31-7-2019

Bron: <https://www.ndfr.nl/NTFR/Details/NTFR2019-1951>

Copyright - Sdu - Alle rechten voorbehouden.